

Regeringens proposition

2003/04:17

Lättnader i 3:12-reglerna och i arvs- och gåvoskattereglerna vid generationsskiften i företag, m.m.

Prop.
2003/04:17

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 16 oktober 2003

Margareta Winberg

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att nivån på klyvningsräntan i de s.k. 3:12-reglerna höjs med två procentenheter till statslåneräntan plus sju procentenheter. Höjningen föreslås gälla fr.o.m. den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

I propositionen föreslås också ändringar i de s.k. lättnadsreglerna. Dessa regler gäller vid arvsbeskattningen och – under vissa villkor – vid gåvobeskattningen för värderingen av företagstillgångar. För att underlätta generationsskiften föreslås att villkoren för att få använda lättnadsreglerna vid gåvobeskattningen görs mer generösa. Förslagen innebär att successiva gåvor skall godtas och att gåvotagaren skall kunna lämna ersättning till givaren utan att gå miste om skattelättnaden. Karenstiden som finns i nuvarande lättnadsregler förkortas från fem till tre år.

I propositionen föreslås vidare en ändring som gäller frågan hur ersättning som en gåvotagare lämnar i samband med en gåva skall värderas. Förslaget innebär att ersättningen – i de fall gåvoegendomens värde skall reduceras – skall reduceras på samma sätt.

De nya bestämmelserna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 31 december 2003.

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	4
2.2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	8
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Beskattningen av delägare i fåmansföretag	10
4.1	Bakgrund och 3:12-utredningens förslag.....	10
4.2	Överväganden och förslag	12
5	Generationsskiften i småföretag – bakgrund och gällande rätt	13
5.1	Arvs- och gåvobeskattningen i korthet	13
5.2	Blandade överlåtelser vid gåvobeskattningen.....	14
5.3	Lättnadsreglerna.....	14
5.3.1	Gåvan skall ha lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan	15
5.3.2	Gåvan skall avse all givarens rätt	15
5.3.3	Tidsregeln	15
5.4	Utformningen av lättnadsreglerna.....	16
5.5	Överväganden och förslag	17
5.5.1	Gåva av företag.....	17
5.5.2	Beräkning av en gåvas värde	20
5.5.3	Ikraftträdande.....	20
6	Effekter för mindre företag.....	21
7	Effekter för de offentliga finanserna	21
8	Författningskommentarer	22
8.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt	22
8.2	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	23
Bilaga 1	3:12-utredningens författningsförslag (delar av).....	24
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanser.....	33
Bilaga 3	Lagrådsremissens lagförslag	34
Bilaga 4	Lagrådets yttrande	38
	Utdrag ur protokoll vid regeringsammanträde den 16 oktober 2003.....	40

1 Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, och
2. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs att 22 § 3 mom., 23 § B, 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

22 §

3 mom.² Ingår fast egendom enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i en näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skulle anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

3 mom. Ingår fast egendom enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i en näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skulle anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. *Vid tillämpningen av den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skall vad som där sägs om rörelse och jordbruksfastighet gälla sådan rörelse som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen.*

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första stycket skall som taxeringsvärde anses det värde som enligt 1 eller 2 mom. skall ligga till grund för beräkning av arvsskatt.

23 §

B.³ Aktier som är inregistrerade vid inländsk börs eller noteras på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

² Senaste lydelse 1999:1233.

³ Senaste lydelse 1999:1233.

Aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktier som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att *egendomen* är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § *andra* stycket angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första–tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första–fjärde styckena.

Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att *verksamheten* är sådan som avses i *2 kap. 24 § inkomstskattelagen* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § *tredje* stycket angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första–tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första–fjärde styckena.

F.⁴ Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att *egendomen* är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att *verksamheten* är sådan som avses i *2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229)* – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

43 §⁵

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av 3 mom., 23 § med undantag av F tredje stycket, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

När ersättning räknas av från en gåva som skall tas upp till en viss andel av sitt värde, skall ersättningen kvoterats på samma sätt som gåvan.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all* givarens *rätt till en* näringsverksamhet eller en *del* av en näringsverksamhet *som han äger direkt eller genom juridisk person*, skall, utöver bestämmelserna i första stycket –

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens *hela* näringsverksamhet, *en verksamhetsgren* eller en *ideell andel* av en näringsverksamhet *eller en verksamhetsgren* eller *avser gåvan en andel respektive del av en andel i*

⁴ Senaste lydelse 1999:1233.

⁵ Senaste lydelse 1999:1233.

under förutsättning att *egendomen* är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom *fem* år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig *egendomen* eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

ett onoterat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att *verksamheten* är sådan som avses i *2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229)* – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom *tre* år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig *egendomen* eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Som ett förbehåll enligt tredje stycket räknas inte att givaren ställt upp ett villkor om att gåvotagaren skall lämna en ersättning för gåvan.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004. Äldre bestämmelser tillämpas i de fall skattskyldighet har inträtt dessförinnan.

2.2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen
(1999:1229)

Prop. 2003/04:17

Härigenom föreskrivs att 57 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

57 kap.

7 §

Utdelning på en kvalificerad andel skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del den överstiger ett gränsbelopp. Gränsbeloppet är summan av

1. underlaget för gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter, och

2. sparat utdelningsutrymme.

För andra delägarrätter än aktier och andelar skall statslåneräntan ökas bara med en procentenhet.

Om lättnadsbeloppet enligt 43 kap. 3 § överstiger gränsbeloppet, tillämpas bestämmelserna i första stycket på utdelningen minskad med skillnaden.

1. underlaget för gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med *sju* procentenheter, och

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas första gången vid 2005 års taxering.

Regeringen tillsatte den 9 september 1999 en utredning som hade till uppgift att bl.a. se över de regler som gäller för beskattning av utdelning från och kapitalvinst vid försäljning av aktier i fåmansföretag samt de särskilda reglerna i arvs- och gåvoskattelagstiftningen som gäller arv och gåva av företag (dir. 1999:72). Utredningen antog namnet 3:12-utredningen. I juni 2002 överlämnade utredningen sitt betänkande Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). Betänkandet omfattade två delar – 1 och 2 – som behandlar 3:12-reglerna respektive generationsskiftesreglerna m.m. Utredningens lagförslag beträffande generationsskiften i här aktuella delar finns i *bilaga 1*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissammanställningar avseende Del 1 och 2 finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Fi2002/2455).

I budgetpropositionen för 2004 (avsnitt 8.3.1 s 204-205) aviserades att ett första steg i arbetet med 3:12-reglerna skulle tas genom att nivån på klyvningsräntan fr.o.m. 2005 års inkomsttaxering höjs med två procentenheter till statslåneräntan plus sju procentenheter. Ett förslag om detta läggs fram i propositionen.

I Del 2 av betänkandet har 3:12-utredningen gjort en omfattande genomgång av reglerna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, vad gäller värdering av olika slag av tillgångar och skulder. Utredningen föreslår ett antal inkomstskatterättsliga ändringar i syfte att underlätta generationsskiften i mindre företag. Utredningen har också föreslagit att det skall införas en möjlighet att begära förhandsbesked i gåvoskattefrågor. Värderingsfrågor i arvs- och gåvoskattelagstiftningen ingår i Egendomsskattekommitténs (dir. 2002:87) uppdrag som skall vara avslutat vid utgången av år 2003. Vad 3:12-utredningen föreslagit i den delen behandlas därför – med ett undantag – inte i propositionen. Undantaget gäller förslaget om hur en ersättning skall värderas när den avräknas mot en gåva där endast en andel av värdet är skattepliktigt. Egendomsskattekommittén skall även undersöka om det bör införas en möjlighet att begära förhandsbesked i arvsskattefrågor. Regeringen anser det mest lämpligt att behandla eventuella förändringar av möjligheterna att begära förhandsbesked när det gäller arvsskatt och gåvoskatt samtidigt. Frågan om förhandsbesked tas därför inte upp i propositionen. Regeringen avser att återkomma till 3:12-utredningens förslag om anpassningar av bl.a. inkomstskattereglerna.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 25 september 2003 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 3*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har föreslagit vissa justeringar av lagtexten. Synpunkterna behandlas i avsnitt 5.5.1 och i författningskommentaren. Bestämmelsen i 43 § andra stycket AGL i lagrådsremissens lagförslag fick genom hänvisningen till 23 B § AGL ett mindre tillämpningsområde än vad som var avsett med förslaget. Regeringen har därför ändrat bestämmelsen efter lagrådsföredragningen genom att ta bort

hänvisningen till 23 B § AGL. Ändringen behandlas i avsnitt 5.5.2 och i författningskommentaren. Vissa redaktionella ändringar har härutöver gjorts i förhållande till lagrådsremissens förslag.

Ändringen i 57 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är enligt regeringens mening tekniskt okomplicerad och därför av sådan enkel beskaffenhet att inte finns anledning att höra Lagrådet. Ändringen kommenteras i avsnitt 4.2.

4 Beskattningen av delägare i fåmansföretag

4.1 Bakgrund och 3:12-utredningens förslag

Vid 1990 års skattereform ersattes det globala inkomstskattesystemet med ett dualt. Det äldre systemet innebar att alla inkomster slogs ihop inför beskattningen. I det nya systemet beskattas förvärvsinkomster för sig och kapitalinkomster för sig. De s.k. 3:12-reglerna kan ses som en integrerad del av det duala inkomstskattesystemet. Det är särskilda skatteregler för utdelning från och kapitalvinst vid avyttring av andelar i fåmansföretag. Bestämmelserna gäller för aktiva andelsägare. Reglerna innebär att utdelning och kapitalvinst, som normalt skall beskattas i inkomstslaget kapital, delas upp i kapitalinkomst och tjänsteinkomst. Avsikten är att begränsa delägarnas möjligheter att få utdelning och kapitalvinst som beror på delägarens arbetsinsats hänfört till inkomstslaget kapital (skattesats 30 procent) i stället för arbetsinkomster (skattesats 31–58 procent). Den andelsägare som omfattas av reglerna sägs inneha kvalificerade andelar.

Regelsystemet utgår från att avkastning på det kapital som investerats i företaget bestäms schablonmässigt. Den del av det belopp som fåmansföretaget delar ut som anses motsvara normal kapitalavkastning – det kapitalinkomstbehandlade utrymmet – tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital hos ägaren (det s.k. gränsbeloppet). Uppgår det utdelade beloppet till ett högre belopp betraktas den överskjutande delen som arbetsinkomst och skall därför tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst.

Det kapitalinkomstbehandlade utrymmet beräknas med utgångspunkt i anskaffningsutgiften för aktierna med tillägg för eventuellt sparat utrymme från tidigare år. Om aktierna anskaffats före år 1990 får anskaffningsutgiften räknas upp med ett särskilt index. Om aktierna anskaffats före år 1992 finns möjlighet att utgå från ett värde som beräknas med utgångspunkt i kapitalunderlaget i företaget vid utgången av det beskattningsår som taxerades år 1993.

Vidare får hänsyn tas till löner till andra anställda än aktieägare (lönesummeregeln). Den utbetalade lönesumman – med vissa begränsningar – läggs till anskaffningsutgiften för aktierna. Löneunderlaget utgörs av den lönesumma som överstiger 10 prisbasbelopp. En förutsättning för regelns tillämpning är att aktieägaren, om han själv arbetat, tagit ut en lön som minst uppgår till det lägsta av 10 prisbasbelopp eller 120 procent av den lön som betalats ut till den högst betalde anställde.

Underlaget multipliceras med statslåneräntan ökad med 5 procentenheter. Detta belopp utgör det kapitalinkomstbehandlade utrymmet. Utdelning som ryms inom detta utrymme beskattas i inkomstslaget kapital hos aktieägaren.

När lämnad utdelning överstiger denna schablonmässigt beräknade avkastning skall det överskjutande beloppet beskattas i inkomstslaget tjänst. I de fall lämnad utdelning understiger beräknad avkastning får skillnaden sparas till nästa år (sparad utdelning) och ökar då det kapitalinkomstbehandlade utrymme som beräknas för det året.

Även en kapitalvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag kan bero på att arbetsinkomster har hållits kvar i företaget. Särskilda regler gäller därför för beskattning av sådan kapitalvinst.

Utgångspunkten vid 1990 års skattereform var att det inte ansågs nödvändigt att beskatta en försäljningsvinst med samma skattesats som gäller för arbetsinkomster, eftersom man inte kan räkna med att få full betalning för tillgångarna i bolaget vid en försäljning. En försäljning är dessutom förenad med vissa kostnader (prop. 1989/90:110 s. 472). Ett rimligt skatteuttag ansågs ligga på ca 40 procent. Den tekniska lösning som valts för att få det skatteuttaget är att fördela vinsten med 50 procent vardera på inkomstlagen tjänst och kapital.

Den kapitalvinst som skall fördelas beräknas i huvudsak enligt allmänna regler. Anskaffningsutgiften för aktier som förvärvats före år 1990 får dock räknas upp med index. För aktier som har förvärvats före utgången av år 1992 finns alternativt möjlighet att beräkna kapitalvinsten med utgångspunkt i kapitalunderlaget i företaget. Från kapitalvinsten avräknas det kvarstående sparade utdelningsutrymmet. Vid beräkning av den kapitalvinst som skall fördelas kan det avdragsgilla omkostnadsbeloppet således vara högre än det omkostnadsbelopp som följer av de allmänna reglerna för beräkning av kapitalvinst. Därmed kommer också den vinst som skall fördelas att vara lägre än den som beräknats enligt de allmänna reglerna. Skillnadsbeloppet beskattas enligt allmänna kapitalvinstregler, dvs. i inkomstslaget kapital.

Det finns en övre gräns för hur stor del av en kapitalvinst som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Enligt den s.k. takregeln är gränsen 100 prisbasbelopp. Eftersom hälften av kapitalvinsten skall tas upp i kapital innebär denna takregel att när en kapitalvinst överstiger 200 prisbasbelopp – utöver kvarstående sparad utdelning – beaktas överskjutande del som kapitalavkastning som beskattas enligt de allmänna reglerna för kapitalvinst.

I sammanhanget bör också nämnas att det från och med 1998 års taxering under vissa förutsättningar föreligger en begränsad skattefrihet för utdelning och kapitalvinst på aktier i onoterade bolag. Dessa regler knyter an till underlaget för kapitalinkomstbehandlad utdelning och kapitalvinst enligt 3:12-reglerna. De innebär förenklat att utdelning som understiger 70 procent av statslåneräntan multiplicerad med underlaget är skattefri.

Frågor om de särskilda reglerna för beskattningen av ägare till fåmansföretag har behandlats av 3:12-utredningen, SOU 2002:52, som avlämnade sitt betänkande i juni 2002.

Betänkandet är omfattande och innehåller dels principiella förslag, dels en del förslag som är inriktade på preciseringar och kompletteringar

inom det nuvarande systemet. Betänkandet innehåller bl.a. följande förslag och bedömningar.

Utredningen avvisar den s.k. normallönemodell som frekvent förordats i debatten. Normallönen måste nämligen, för att hindra inkomstomvandling, sättas på så hög nivå att metoden ter sig ointressant.

Utredningen anser att huvudregeln även fortsättningsvis skall vara att beräkningen av utrymmet för kapitalinkomstbeskattning sker med utgångspunkt i anskaffningsutgiften för aktierna.

Som ett alternativ föreslås vidare en modell som bygger på att beräkna den inkomst som skall beskattas som kapitalinkomst med utgångspunkt i bolagets beskattade egna kapital, BEK-modellen. En sådan grundmodell med tillägg av en fiktiv andraledsbeskattning anses av utredningen kunna tillgodose de näringspolitiska ambitionerna utan att urholka reglernas motståndskraft mot inkomstomvandling.

Vidare föreslås att utrymmet för kapitalinkomstbeskattning höjs med fem procentenheter. Klyvningsräntan uppgår därmed till statslåneräntan med tillägg av en riskpremie på tio procentenheter.

Utredningen föreslår att ytterligare en alternativregel införs som innebär att normalavkastningen på samtliga andelar i ett företag bestäms till ett belopp som motsvarar hälften av prisbasbeloppet året före beskattningsåret.

Lönesummeregeln föreslås bli betydligt förenklad. De nuvarande begränsningarna tas bort och även företagarens egen lön räknas in. Löneunderlaget bör enligt förslaget uppgå till 50 procent av den framräknade lönesumman.

Nuvarande bestämmelse om hälftindelning mellan inkomstlagen tjänst och kapital föreslås tas bort. Det beloppstak som maximerar den kapitalvinst som skall tas upp i inkomstlaget tjänst behålls på nivån 100 prisbasbelopp.

4.2 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Nivån på klyvningsräntan höjs med två procentenheter till statslåneräntan plus sju procentenheter fr.o.m. den 1 januari 2004.

Skälen för regeringens förslag: I betänkandet Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52) föreslår 3:12-utredningen bl.a. förändringar i de grundläggande regler som styr beskattningen av inkomster från aktiebolag där huvuddelen av aktierna är kvalificerade beroende på att ägarna är aktiva i företaget.

I budgetpropositionen för 2004 (prop. 2003/04:1) anförde regeringen att 3:12-reglerna bör förändras så att de blir mer gynnsamma. Inriktningen i det pågående arbetet är att bestämmelserna även framöver skall bygga på den princip som tillämpats sedan 1990 års skattereform och som också förordas av 3:12-utredningen, nämligen att man först bestämmer kapitalinkomsten schablonmässigt och därefter behandlar överskjutande inkomster som tjänsteinkomster. Det är alltså inte aktuellt att införa en modell där man först bestämmer en ”normallön” som skall beskattas som tjänsteinkomst och därefter behandlar överskjutande

inkomst som kapitalinkomst. Det främsta skälet till detta ställningstagande är svårigheten att definiera en normallön. En normallönemodell skapar dessutom fördelningspolitiska problem om inte lönenivån bestäms högt. För att motverka att progressiviteten i arbetsinkomstbeskattningen urholkas skulle det behövas särskilda komplicerade regler. Bedömningen i budgetpropositionen i fråga om normallönemodellen sammanfaller med utredningens.

Regeringen anförde vidare i nämnda proposition att det i ekonomiskt avseende är viktigt att skattereglerna vilar på stabila principer. Reglerna bör också vara neutrala i förhållande till beskattningen av annan näringsverksamhet och av löntagare. Det bör inte gå att omvandla vad som i realiteten är arbetsinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst.

I det fortsatta arbetet kommer regeringen bl.a. att överväga nivån på klyvningsräntan, kapitalunderlagets utformning, lönesummeregeln utformning samt fördelningen av kapitalvinst mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

I budgetpropositionen aviserades att ett första steg i detta arbete skulle tas genom att nivån på klyvningsräntan fr.o.m. 2005 års inkomsttaxering höjs med två procentenheter till statslåneräntan plus sju procentenheter.

En sådan ändring innebär en höjd riskpremie. Att öka riskpremien medför att ägarna riskkompenseras i högre grad än vad nuvarande regler medger. Vidare påverkar den högre riskpremien alla företag på exakt samma sätt – gränsbeloppet ökar med ökningen av riskpremien – vilket är en fördel.

Det förslag som nu genomförs skall ses som ett första steg i ett arbete med att reformera 3:12-reglerna i syfte att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige.

Förslaget medför en ändring i 57 kap. 7 § IL.

5 Generationsskiften i småföretag – bakgrund och gällande rätt

5.1 Arvs- och gåvobeskattningen i korthet

Beskattningen av arv och gåva regleras i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL.

Enligt de civilrättsliga reglerna i ärvdabalken skall bouppteckning ske inom viss tid efter ett dödsfall. Den avlidnes tillgångar och skulder antecknas och värderas i bouppteckningen. I 11 § 1 mom. AGL föreskrivs att behållningen i dödsboet skall beräknas med ledning av bouppteckningen. Vidare gäller enligt 20 § första stycket AGL att de värden som antecknats i bouppteckningen skall ligga till grund för beskattningen om inte dessa värden avviker från dem som följer av de värderingsregler som finns i AGL. I praktiken sker värderingen av olika tillgångar i bouppteckningen enligt AGL:s värderingsregler. Dessa regler utgår normalt från marknadsvärdet. För viss egendom, bl.a. aktier, gäller i stället att de värderas till en viss andel av marknadsvärdet. Fastigheter tas enligt huvudregeln upp till taxeringsvärdet året före dödsfallet.

En överlåtelse som sker mot en ersättning som avsiktligt inte motsvarar egendomens fulla värde kallas en blandad överlåtelse. Det kännetecknande för en blandad överlåtelse är att den består dels av en onerös del, dels en benefik del. Av 8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att förvärv genom arv och gåva inte är inkomstskattepliktiga. Av praxis framgår att vid bedömningen av om gåva föreligger skall jämförelsen mellan ersättningen och värdet på gåvan utgå från de verkliga värdena för ersättningen respektive gåvan (NJA 1986 s. 478).

Av 37 § 1 mom. AGL framgår att delningsprincipen skall tillämpas vid blandade överlåtelse. Det innebär att skillnaden mellan gåvoegendomens värde och ersättningen skall gåvobeskattas.

När det gäller gåva av fastighet och tomträtt tas gåvoskatt ut på skillnaden mellan ersättningen och taxeringsvärdet. Frågan om hur delningsprincipen skall tillämpas vid gåvobeskattningen vid en blandad överlåtelse av aktier avgjordes av Högsta domstolen i NJA 1992 s. 808. Domstolen fann att en ersättning som betalas för aktier noterade på OTC-listan skall avräknas mot aktiernas gåvoskattevärde, dvs. 30 procent av det noterade värdet. Högsta domstolen framhöll att vid en blandad överlåtelse avseende en fastighet skall enligt fast rättspraxis gåvoskatt endast tas ut på skillnaden mellan taxeringsvärdet och ersättningen.

Vid generationsskiftet är det vanligt att ersättning för en gåva utgår i form av en vederlagsrevers. Det är ett sätt för den äldre generationen att skapa rättvisa om det finns flera barn och det bara är ett av dem som tar emot den aktuella gåvan. En förutsättning för att reversen skall godtas som avräkning från gåvan är att den utgör en reell belastning för gåvotagaren (NJA 1993 s. 533 I och II).

5.3 Lättnadsreglerna

För att underlätta generationsskiftet i familjeföretag som driver näringsverksamhet finns särskilda lättnadsregler för värdering av företagstillgångar vid arvs- och gåvobeskattningen. De bestämmelser som innehåller lättnadsreglerna finns inte i AGL utan i den numera upphävda förmögenhetsskattelagen från år 1947, (SFS 1947:577) dit AGL hänvisar. Lättnadsreglerna omfattade, när de infördes, endast sådan verksamhet som enligt 1928 års kommunalskattelag (1928:370), KL, kunde hänföras till något av inkomstlagen rörelse och jordbruk. Denna begränsning bibehölls vid 1990 års skattereform när inkomstlagen rörelse, jordbruksfastighet och annan fastighet än jordbruksfastighet ersattes av inkomstlagen näringsverksamhet. Lättnadsreglerna omfattar därför bara sådan näringsverksamhet som skulle hänföras till jordbruksfastighet och rörelse. Näringsverksamhet i form av fastighetsförvaltning – som enligt KL:s indelning hänfördes till inkomstlagen ”annan fastighet än jordbruksfastighet” – omfattas inte. Lättnadsreglerna gäller både vid enskilt driven verksamhet och vid verksamhet genom juridisk person. Däremot är de inte tillämpliga om verksamheten drivs i ett aktieföretag som är marknadsnoterat.

Särskilda regler för arvs- och förmögenhetsbeskattningen av små och medelstora företag infördes första gången år 1970 (prop. 1970:71, bet. BeU 1970:41, rskr. 1970:231, SFS 1970:174). Reglerna var provisoriska och ersattes år 1974 med nya regler för värdering av vissa tillgångar i jordbruk, skogsbruk och rörelse, s.k. substansvärdering (prop. 1974:98, bet. SkU 1974:38, rskr. 1974:259, SFS 1974:312).

Efter förslag av en arbetsgrupp inom Företagsskatteberedningen (Ds Fi 1974:12) utvidgades reglerna senare samma år till att omfatta även gåvobeskattningen av företagen (prop. 1974:185, bet. SkU 1974:65, rskr. 1974:406, SFS 1974:1053). Bakgrunden var bl.a. den att kritik riktats mot att skatteuttaget vid arv var betydligt lägre än vid gåva, vilket försvårade generationsskiften under givarens livstid. Ändringen att göra lättnadsreglerna tillämpliga också vid gåva kombinerades med ett antal villkor som skulle säkerställa att situationen vid gåva skulle bli så lik den vid arv som möjligt. Givaren skulle därför inte kunna föra över egendomen till nästa generation och samtidigt behålla det reella ansvaret och inflytandet.

Villkoren för att lättnadsreglerna skall vara tillämpliga vid gåva finns i 43 § andra stycket AGL. Det finns en omfattande praxis som behandlar innebörden av de olika villkoren.

5.3.1 Gåvan skall ha lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan

Förbehåll om att givaren skall vara kvar som verkställande direktör eller styrelseledamot i företaget är enligt förarbetena ett otillåtet förbehåll. Om anställningsförhållandet inte är ett villkor för gåvan och om lönen bestäms med utgångspunkt i marknadsmässiga förhållanden är dock lättnadsreglerna tillämpliga (prop. 1974:185 s. 18). Vid generationsskiften är det som tidigare nämnts vanligt att gåvan förenas med villkor om ersättning i form av bl.a. revers till givaren. Ett sådant villkor utesluter emellertid enligt praxis tillämpningen av lättnadsreglerna (NJA 1986 s. 721 I).

5.3.2 Gåvan skall avse all givarens rätt

Villkoret att gåvan måste avse all givarens rätt innebär bl.a. att en överlåtelse av ett aktiebolag måste omfatta givarens samtliga aktier för att omfattas av lättnadsreglerna (NJA 1982 s. 493 I). I ett fall där en jordbruksfastighet överläts i ideella andelar till två barn och övriga rörelsetillgångar därefter överläts till endast ett av barnen ansågs lättnadsreglerna inte vara tillämpliga (NJA 1986 s. 721 II).

5.3.3 Tidsregeln

Tidsregeln innebär att gåvotagaren inte får sälja eller ge bort eller på liknande sätt överlåta hela eller en väsentlig del av gåvoegendomen inom en femårsperiod. Gåvotagaren måste alltså fortsätta driva företaget under denna period. Med väsentlig del avses enligt förarbetena minst

40 procent av egendomen. Om gåvotagaren har överlåtit mer än 40 procent skall värderingen ske enligt de vanliga reglerna i AGL som gäller för de aktuella tillgångarna.

Det har diskuterats vad som avses med lydelsen i 43 § andra stycket AGL, att ”ny gåva anses föreligga varmed den ursprungliga gåvan nedsatts”. I NJA 1995 s. 563 har Högsta domstolen prövat frågan om hur en aktiepost skall värderas efter det att lättnadsregeln underkänts på grund av att gåvotagarna avhändert sig sina aktieposter inom fem år från det att gåvorna fullbordades. Gåvotagarna hävdade i skatteärendet att gåvornas värde skulle bestämmas till återstående 70 procent av substansvärdet medan skattemyndigheten ansåg att värdering skulle ske enligt bestämmelserna i 23 § B AGL, dvs. till det värde som kunde påräknas vid en försäljning under normala förhållanden. Högsta domstolen fann att syftet med lättnadsreglerna medför att vid en försäljning inom femårsperioden skall den nya gåvan beskattas så att slutresultatet blir i princip detsamma som om dessa regler aldrig hade varit tillämpliga, dvs. aktiernas marknadsvärde skall enligt huvudregeln läggas till grund för beskattningen.

En frågeställning som kan aktualiseras i samband med tillämpningen av femårsregeln är om en omstrukturering kan godtas inom karenstiden. Byte av företagsform uteslöt inte tillämpningen av lättnadsreglerna i NJA 2002 s. 431. Makar erhöll andelar i ett handelsbolag i gåva av hustruns far. Inför gåvotillfället ägde givaren tio procent av bolaget och makarna ägde resten av bolaget. Sedan makarna erhållit gåvan förde de över verksamheten i handelsbolaget till ett av dem helägt aktiebolag. I beslutet betonades att makarna skulle fortsätta verksamheten i företaget på samma sätt som före gåvan.

I ett hovrättsavgörande hade en byggmästare överlåtit hela sin enskilt bedrivna byggnads- och fastighetsrörelse i gåva till ett aktiebolag ägt av närstående. Lättnadsreglerna tillämpades vid värderingen. Bolaget överlät samma år fyra av fastigheterna belägna på annan ort, motsvarande cirka 46 procent av de genom gåvan erhållna tillgångarna. Syftet uppgavs vara att koncentrera verksamheten till en annan ort. Två nya fastigheter förvärvades på den nya orten. Hovrätten ansåg inte att överlåtelserna innebar att lättnaden gick förlorad. Förändringarna ansågs utgöra ett naturligt led i bolagets verksamhet. Hovrätten anförde att det torde ha varit lagstiftarens avsikt att göra det möjligt för en sund och samhällsnyttig verksamhet att leva vidare på de villkor som samhällsutvecklingen kräver (Göta Hovrätts beslut den 17 januari 2001, mål ÖA 1094-99).

5.4 Utformningen av lättnadsreglerna

Lättnadsreglerna fick sin principiella utformning år 1977 (prop. 1977/78:40 bil. 3, bet. SkU 1977/78:19, rskr. 1977/78:111, SFS 1977:1173 och 1174). Reglerna innebär att man i ett första steg fastställer ett substansvärde av den förmögenhet som lagts ner i ett småföretags rörelse, jordbruk eller skogsbruk och därefter reducerar värdet till 30 procent.

Om lättnadsreglerna inte skall tillämpas vid värderingen av företagstillgångar skall marknadsvärdet ligga till grund för beskattningen.

För att lindra effekterna av de främst på jordbruksfastigheter starkt höjda taxeringsvärdena vid 1981 års allmänna fastighetstaxering genomfördes våren 1981 vissa ändringar i 1977 års lättnadsregler (prop. 1980/81:193, bet. 1980/81:SkU61, SFS 1981:634). Ändringarna innebar att reglerna utvidgades till att även omfatta fastigheter som inte utgjorde rörelsetillgångar i skatterättslig mening men som ändå ingick eller hade nära samband med den näringsverksamhet som bedrevs. Bostadsbyggnader på jordbruksfastigheter skulle få ingå i företagsförmögenheten endast om de användes som bostad för anställda.

Under våren 1982 utvidgades lättnadsreglerna till att omfatta alla icke börsnoterade företag (prop. 1981/82:191, bet. 1981/82:SkU65, SFS 1982:338).

5.5 Överväganden och förslag

5.5.1 Gåva av företag

Regeringens förslag: Fastighetsförvaltande verksamhet skall omfattas av lättnadsreglerna. Successiva gåvor skall godtas. Gåvotagaren skall kunna lämna ersättning utan att gå miste om skattelättnaden. Den s.k. femårsregeln blir en treårsregel.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna är positiva till utredningens förslag att utvidga möjligheterna att tillämpa lättnadsreglerna vid gåva av näringsverksamhet. *Landsorganisationen, LO*, påpekar att det är viktigt att beskattningen av förmögenhet vid arv och gåva sker på ett likformigt sätt oavsett om förmögenheten ligger i ett företag eller inte. Några remissinstanser, *Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Näringslivets skattedelegation, Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Fastighetsägarna Sverige* anser att fler av de villkor som nu är otillåtna bör godkännas, bl.a. bör den äldre generationen kunna behålla ledande befattningar i företaget vid successiva gåvor. *Sveriges advokatsamfund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anför att omstruktureringar inom gåvan under spärrtiden inte bör bryta lättnaden.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen delar utredningens uppfattning att den nuvarande principiella utformningen av de s.k. lättnadsreglerna vid arvs- och gåvobeskattningen inte skall ändras. Förändringar bör därför vidtas inom ramen för det nuvarande regelverket. Systemet med en reduktion av värdet på företagsegendom till 30 procent bör behållas.

Vid inkomstbeskattningen innebär innehav av näringsfastighet alltid att ägaren anses bedriva näringsverksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL). Vid förmögenhetsbeskattningen behandlas fastighetsförvaltning som arbetande kapital och är därför undantaget från beskattning. Av likformighetsskäl bör därför, som utredningen föreslagit, fastighetsförvaltande verksamhet även vid arvs- och gåvobeskattningen

behandlas på samma sätt som annan näringsverksamhet och således omfattas av lättnadsreglerna. Lättnadsreglerna finns – som framgår av avsnitt 5.3 – i den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, dit flera paragrafer i AGL hänvisar. Den upphävda lagen gäller bara de inkomster som enligt 1928 års kommunalskattelag kunde hänföras till rörelse och jordbruksfastighet. Genom att vid tillämpningen av lättnadsreglerna i stället hänvisa till bestämmelsen i 2 kap. 24 § IL och uttrycket rörelse kommer också verksamhet i form av fastighetsförvaltning att omfattas av arvs- och gåvoskattelättnaderna. Även aktier i onoterade utländska företag kommer då att omfattas.

De bedömningar och förslag som redovisas beträffande villkoren som gäller vid gåvobeskattningen innebär en modernisering av det gällande regelverket med avsikt att underlätta generationsskiften.

Successiva gåvor

Det finns ett stort behov av att införa en möjlighet att överlåta delar av en näringsverksamhet utan att gåvotagaren går miste om gåvoskattelättnaden. Många av de invändningar som tidigare anförts mot rätten att överföra en del av företagstillgångarna utan att förlora möjligheten att tillämpa lättnadsreglerna är inte längre aktuella på samma sätt som tidigare. Det tas – som redan nämnts – inte ut någon förmögenhetsskatt på arbetande kapital varför något skatteundandragande inte längre kan ske i den delen. Sedan 1990 års skattereform finns det – trots den högre progressionen i de högsta inkomstskikten – inte samma incitament för att av skatteskal dela upp ett företag på två eller flera personer.

I lagrådsremissen har bestämmelsen i AGL konstruerats med bestämmelsen om underprisöverlåtelse i 23 kap. 17 § IL som förebild. Motivet för detta är att åstadkomma en samordning med inkomstskattereglerna i syfte att undvika att en gåva som omfattas av lättnadsregeln ändå kommer att medföra uttagsbeskattning av givaren. *Lagrådet* har föreslagit att bestämmelsen i 43 § AGL formuleras på ett enklare sätt än 23 kap. 17 § IL. Enligt *Lagrådets* uppfattning bör lagtexten i stället utformas så att gåvan i fråga skall avse ”näringsverksamhet eller del av sådan verksamhet som givaren äger direkt eller genom juridisk person”. Enligt regeringens bedömning finns det, om bestämmelsen skulle utformas i enlighet med *Lagrådets* förslag, en risk att givaren kan komma att uttagsbeskattas för gåvan. Av förarbetena till underprisreglerna gäller, för att uttagsbeskattning inte skall ske, att den överlåtna ”delen” av verksamheten har sådan omfattning att det framstår som ändamålsenligt att den bedrivs självständigt (prop. 1998/99:15 s. 138). En överlåtelse av enstaka rörelsetillgångar kan alltså leda till uttagsbeskattning. Regeringen anser – för att syftet med bestämmelsen skall uppnås – att bestämmelsen i 43 § AGL bör utformas på samma sätt som bestämmelsen i 23 kap. 17 § IL.

Med enbart en anknytning till bestämmelsen i 23 kap. 17 § IL omfattas inte överlåtelser av aktier eller andelar i handelsbolag om det inte rör sig om överlåtelse av hela verksamheten. Detta beror på att en aktie eller en andel i ett handelsbolag inte kan likställas med en verksamhetsgren eller en ideell andel när aktien eller andelen ägs av en fysisk person.

Den lösning som ligger närmast till hands är att det görs ett tillägg för aktier och andelar i juridiska personer, dvs. delvis samma skrivning som man använder sig av i AGL i dag, vilket också förordas av *Lagrådet*. Om begreppet juridisk person används undviks problemet med avgränsningen mellan skattesubjekt och fysiska personer. Å andra sidan medför en sådan skrivning en begränsning till den fysiska personens andel, dvs. med detta avses hela andelen. En handelsbolagsdelägare kan i princip inte äga flera andelar i samma handelsbolag även om han förvärvat sitt andelsinnehav vid olika tillfällen. Därmed måste också möjligheten att ge bort en del av en andel i ett handelsbolag läggas till för att tillåta möjligheten till successiva överlåtelser av sådana bolag.

Vid en granskning av de villkor som har tillåtits respektive inte tillåtits kan konstateras att förslaget att successiva förvärv skall godtas innebär att generationsskiftet i mindre företag kommer att underlättas. Ett generationsskifte kan genom förslaget planeras på ett annat sätt än vad som kan ske i dag. I och med att det blir möjligt att ge bort en del av ett företag öppnas för att låta den yngre generationen växa in i företaget i den takt som givaren och gåvotagaren är överens om. Det innebär att lättnadsreglerna bör vara tillämpliga även om givaren stannar kvar på en ledande position i företaget i samband med att endast en del av företaget överläts genom gåva. Att gåvan vid ett successivt skifte endast omfattar en av flera näringsfastigheter bör inte utesluta en tillämpning av lättnadsreglerna om den överlåtna fastigheten kan anses utgöra en verksamhetsgren. Även den situationen där ideella andelar av en näringsfastighet överläts genom gåva till flera mottagare och övriga tillgångar i näringsverksamheten till någon annan, bör kunna godtas under förutsättning att gåvotagarna med sina andelar i företagstillgångarna kan driva verksamheten vidare (jfr NJA 1986 s. 721 II).

Tidsregeln

När lättnadsreglerna infördes bedömdes riskerna för missbruk som mycket stora om inte regelverket försågs med betydande restriktioner. I dag är situationen en annan. De ändringar som nu föreslås innebär att de flesta begränsningarna tas bort. Här måste dock beaktas att det trots allt handlar om skattefavourer som skapats i syfte att främja generationsskiftet av företag. Mot bakgrund av det syftet är det naturligt med ett krav på att gåvotagaren skall behålla egendomen viss tid efter gåvotillfället.

Det hävdas ofta att den nuvarande femårsregeln är för restriktivt utformad, särskilt i ljuset av den samhällsutveckling som ägt rum under de 25 år som gått sedan lättnadsreglerna infördes. Behovet av strukturella förändringar av företag är så mycket mer uttalat numera och utvecklingen sker också i allt snabbare takt. Det innebär att den överföring av företaget till barnen som framstod som den lämpligaste lösningen vid gåvotillfället ganska kort tid senare kan visa sig vara mindre lyckad när det gäller att säkerställa verksamhetens fortlevnad. Några remissinstanser har anfört att omstruktureringar inom den verksamhet som gåvan omfattar under spärrperioden inte bör bryta lättnaden.

Regeringen konstaterar att utvecklingen i praxis har öppnat för möjligheterna att vidta välmotiverade strukturella och organisatoriska förändringar utan att komma i konflikt med tidsregeln. Enligt regeringens bedömning bör tidsperioden kortas ned till tre år vilket är en rimlig avvägning mellan å ena sidan önskemålet att underlätta generationsskiften och å andra sidan att förhindra att lätttnadsreglerna utnyttjas i andra syften än att långsiktigt överföra en verksamhet från en generation till en annan.

Ersättning till givaren

För att inte försvåra generationsskiften i företag är det också av stor betydelse att gåvotagaren kan lämna ersättning till givaren. Ersättning skall därför inte anses utgöra ett otillåtet förbehåll vid gåva av företagsegendom. Det innebär att en gåva som sker mot viss ersättning i fortsättningen skall omfattas av lätttnadsreglerna.

5.5.2 Beräkning av en gåvas värde

Regeringens förslag: Ersättning som lämnas vid gåva som vid beskattningen tas upp till en viss andel av det verkliga värdet skall räknas av med endast samma andel.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har uttalat sig i frågan har tillstyrkt förslaget.

Skälen för regeringens förslag: En fråga som aktualiseras är om lämnad ersättning vid gåva skall avräknas från tillgångens verkliga värde eller från det reducerade gåvoskattevärdet. En vanlig metod är att en givare ger bort aktier som värderas enligt 23 § B andra stycket AGL, dvs. till 30 procent, samtidigt som gåvotagaren lämnar en ersättning som enligt praxis värderas till sitt fulla belopp.

De förslag till ändringar av lätttnadsreglerna som regeringen lägger fram i propositionen innebär bl.a. att det skall bli möjligt att lämna ersättning vid gåva av företag. Det beräkningssätt som anvisats i praxis vid avräkning av vederlag skulle innebära att företagsegendomen värderas till ett reducerat värde om 30 procent medan ersättningen, t.ex. i form av en revers, skulle avräknas med sitt fulla belopp. Detta är inte rimligt. Utredningen har också föreslagit att ersättningen skall kvoteras på samma sätt som sker vid värderingen av gåvoegendomen. Regeringen delar den uppfattningen. Det är inte lämpligt att begränsa en regel om att vederlaget skall kvoteras till att endast gälla vid gåva av företagstillgångar. Regeln bör omfatta alla fall där gåvoegendomens värde skall reduceras, t.ex. aktier som är noterade på börsens O-lista.

5.5.3 Ikraftträdande

Ändringarna i AGL föreslås träda i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 31 december 2003.

6 Effekter för mindre företag

Som sagts i avsnitt 4.2 skall förslaget att höja klyvningsräntan ses som ett första steg i arbetet med att reformera 3:12-reglerna i syfte att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen i Sverige. Förslaget medför en högre riskkompensation än för närvarande och gynnar investeringar i små och medelstora företag.

Merparten av företagen i Sverige, liksom i EU i övrigt, är små eller medelstora företag. En betydande del av dessa står, eller kommer inom en nära framtid att stå, inför ett generationsskifte. Den överlåtelseprocess som ett sådant skifte innebär kan av skilda anledningar vara såväl lång som komplicerad. För att en överlåtelse av ett företag skall kunna ske på det sätt som bäst gagnar företaget och dess ägare är det ofta av avgörande vikt att överlåtelsen förbereds i god tid. Den modernisering av det gällande regelverket som regeringen nu föreslår kommer att underlätta generationsskiften, särskilt i mindre familjeföretag. Detta sker just genom att möjligheten att förbereda och genomföra effektiva och ändamålsenliga företagsöverlåtelser avsevärt vidgas.

Den nya bestämmelsen i 43 § andra stycket AGL träffar alla slags gåvor och innebär inte heller den till någon del en försämring med avseende på icke marknadsnoterade företag eller deras ägare, eftersom gällande rätt innebär att ersättning som lämnas vid gåva av dessa slags företag helt utesluter en tillämpning av lätttnadsreglerna.

7 Effekter för de offentliga finanserna

De skattelättnader som aviserades i budgetpropositionen för 2004 för olika former av småföretag och dess ägare beräknas på sikt ge en skattelättnad på 1 miljard kronor. Den varaktiga kostnaden för höjningen av klyvningsräntan beräknas till 570 miljoner kronor medan kostnader för det första året beräknas till 30 miljoner kronor. Avvikelsen beror på att effekten av en höjd klyvningsränta är tvådelad, dels uppkommer en direkt effekt beroende på de utdelningar som sker första året, dels en fördröjd effekt beroende på framtida utdelningar och avyttringar. I all väsentlighet uppkommer skattekostnaden vid framtida utdelningar och avyttringar av aktier och då dessa avyttringar normalt sett fördelas – vid rimliga antaganden om den genomsnittliga innehavstiden – under flera år blir avvikelsen mellan de kortsiktiga och varaktiga effekterna betydande. Förslaget beräknas inte medföra några ökade kostnader för vare sig skatteförvaltningen eller förvaltningsdomstolarna.

Eftersom det helt saknas statistik över hur stor del av det sammantagna skatteuttaget rörande arvs- och gåvoskatt som belöper på överlåtelser av företagsegendom, går det inte att göra en närmare beräkning av förslagets effekter för de offentliga finanserna. En konsekvens av de

föreslagna förändringarna torde vara att fler överlåtelser kommer att göras vilket kan medföra ett större eller i vart fall tidigare skatteuttag. Förslaget i propositionen innebär inga förändringar i fråga om skatteskalor eller generella grundavdrag och inte heller i fråga om storleken på reduceringen i lättnadsregeln. Eventuella kostnader för förslagen torde vara marginella. För Skatteverket innebär förslaget ett visst merarbete i form av informationsinsatser m.m. Dessa kostnader skall finansieras inom befintlig budgetram.

8 Författningskommentarer

8.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

22 § 3 mom.

I *första stycket* finns bestämmelsen om hur fast egendom som ingår i näringsverksamhet skall värderas. I momentet hänvisas till den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt där lättnadsreglerna finns. Dessa gäller egendom som enligt äldre terminologi ingår i inkomstlagen rörelse eller jordbruksfastighet. Bestämmelserna skall numera också omfatta fastighetsförvaltning. I stycket görs därför ett tillägg om att vid tillämpningen av de äldre bestämmelserna och vad som där sägs om rörelse och jordbruksfastighet skall gälla sådan verksamhet som ingår i uttrycket rörelse i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uttrycket rörelse i inkomstskattelagen omfattar näringsverksamhet med undantag för kapitalförvaltning.

23 § B.

I *femte stycket* görs motsvarande ändring som har gjorts i 22 § 3 mom., dvs. hänvisningen till den upphävda förmögenhetsskattelagen och de där angivna inkomstlagen tas bort och ersätts med en hänvisning till 2 kap. 24 § IL. På initiativ av *Lagrådet* har ordet "egendom" i andra meningen bytts ut mot "verksamheten". Vidare ändras hänvisningen till 43 § genom att andra stycket ändras till tredje stycket.

23 § F.

Tredje stycket har ändrats. Se kommentaren till 23 § B.

43 §

I ett nytt *andra stycke* har en bestämmelse tagits in som reglerar hur en ersättning från en gåvotagare skall reduceras när gåvan skall tas upp till ett reducerat värde. Se avsnitt 5.2.

Tredje stycket motsvarar nuvarande 43 § andra stycket. Bestämmelsen har omarbetats för att successiva överlåtelser av företag skall kunna ske. Vidare har karenstiden ändrats från fem till tre år. Bestämmelsen har konstruerats med bestämmelsen i 23 kap. 17 § IL som förebild, se avsnitt 5.1. Se också kommentaren till 23 § B.

I *fjärde stycket* finns den nya bestämmelsen om att ett villkor om ersättning inte skall räknas som ett förbehåll. Se vidare avsnitt 5.1.

8.2 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen
(1999:1229)

Prop. 2003/04:17

57 kap.

7 §

I första stycket 1 görs en ändring som innebär att den s.k. klyvningsröntan höjs med två procentenheter. Ändringen har kommenterats i avsnitt 4.2.

Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt⁶

dels att 22 § 3 mom. och 23 § A–F skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 22 § 1 mom., 22 § 2 mom., 24 och 25 §§ skall betecknas 22 §, 22 a §, 25 och 25 a §§,

dels att 4 §, 13 § 1 och 2 mom., 20–21 §§, 23 §, 26–27 §§ och 43 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas 12 nya paragrafer, 22 § och 22 a §§, 23 a–23 e §§, 24 a–24 c §§, 25 a § och 43 a § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Värdering av egendomen

Värdering av tillgångarna

20 §⁷

Vid uppskattning av egendom skall lända till efterrättelse i bouppteckning eller, där skatt uttages efter deklaration, i denna upptaget värde, så framtt föreskrifterna i 21, 22 eller 23 § föränleda åsättande av annat värde. Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som av arvlåtaren stiftats genom testamente, uppskattas enligt i 23 § meddelade föreskrifter.

Tillgångar värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av 21–24 c §§. Med marknadsvärde avses den betalning som dödsboet respektive i fråga om gåva givaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden efter avdrag för försäljningskostnader.

Att i vissa fall skatt skall utgå efter lägre värde än nu sagts, där- om stadgas i 27 §.

I 27 § finns bestämmelser om att skatt i vissa fall skall tas ut på ett lägre värde.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 21–27 §§ skall vad som föreskrives om fastighet äga motsvarande tillämpning i fråga om byggnad som är lös egendom.

Vid tillämpning av 21–24 c och 43 a §§ har termer och uttryck samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) och omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte något

⁶ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857
23 § D. 1999:1131.

⁷ Senaste lydelse 1973:1104.

(22 § 1 mom.)⁸

Som värde av fast egendom vid den tidpunkt, som avses i 21 §, skall gälla det föregående årets taxeringsvärde om inte bestämmelserna i 2 eller 3 mom. föranleder annat.

Finns det sådana tillbehör till fastigheten som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall dessa tas upp särskilt. Bestämmelserna i 23 § F om värdesättning av lös egendom tillämpas vid värderingen.

22 §

Värdet för en fastighet i Sverige skall vid den tidpunkt som avses i 21 §, utgöras av taxeringsvärdet året före skattskyldighetens inträde om inte annat framgår av bestämmelserna i 22 a § eller 24 a och 24 b §§.

Sådana tillbehör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall tas upp särskilt och värderas för sig enligt reglerna om värdering av företagsegendom i 24 a – 24 c §§.

Om en fastighet innehas med tomträtt, utgörs dess värde av den del av taxeringsvärdet som avser byggnad.

Värdet för en privatbostadsfastighet utomlands utgörs av 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsfastighet skall under de förutsättningar som anges i 24 § värderas enligt de särskilda värderingsreglerna för företags-egendom i 24 a–24 c §§.

(23 § B.)⁹

Aktier som är inregistrerade vid inländsk börs eller noteras på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30

23 §

Aktier som är inregistrerade vid svensk börs eller som noteras på motsvarande sätt vid utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Svenska och utländska aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30

⁸ Senaste lydelse 1981:634.

procent av det noterade värdet.

avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Prop. 2003/04:17
Bilaga 1

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller är föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktierna som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § andra stycket angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena. Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt de särskilda värderingsreglerna för företagsegendom i 24 – 24 c §§.

⁹ Senaste lydelse 1999:1233.

(23 § F. tredje stycket)

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt.

23 e §

Vid värderingen av en enskild näringsverksamhet skall bestämmelserna i 24–24 c §§ tillämpas.

24 §

Tillgångar och skulder som ingår i en enskild näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), onoterade aktier samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt bestämmelserna om substansvärdering i 24 a och 24 b §§ och om nedsättning av substansvärde i 24 c § om inte annat anges nedan.

Som tillgång i näringsverksamhet skall inte räknas

– småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket inkomstskattelagen är näringsfastighet, eller

– den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende. Detta gäller även om bostadslägenheten ägs indirekt genom ett aktiebolag eller en

ekonomisk förening.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte utgör tillgångar i näringsverksamhet, tillsammans behandlas som näringsfastighet under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter eller i en eller flera lantbruksenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighets-taxeringslagen (1979:1152) och

b) fastighetsägarens fritidsuthyrning på orten av sådan tillgång, som avses under a) och inte utgör tillgång i näringsverksamhet, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Som närstående räknas för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer och för fåmansföretag och fåmanshandelsbolag: företagsledare och delägare i företaget samt dem närstående personer.

Skuld för pensionsutfästelse får endast tas upp om skulden har tryggats på sätt som anges i 28 kap. 3–4 §§ inkomstskattelagen. Pensionsutfästelse som inte har tryggats på sådant sätt får tas upp som skuld om den avser annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över företaget i den mening som avses i 5 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu inte har inträtt, liksom annan villkorlig skuld får inte tas upp.

Vid värderingen av aktier och andra andelar skall bestämmelsen i 24 c § tillämpas endast i den mån

tillgångarna ingår som ett led i en rörelse.

Prop. 2003/04:17
Bilaga 1

24 a §

Tillgångar i näringsverksamheten, får värderas till det lägsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed inom det slag av verksamhet som tillgångarna är nedlagda i om inte annat anges nedan.

Näringsfastighet i Sverige som inte utgör lagertillgång skall tas upp till taxeringsvärdet. Bestämmelserna om tidpunkten för värderingen m.m. i 22 § och om åsättande av särskilt värde i 22 a § skall då tillämpas.

Näringsfastighet i utlandet tas upp till 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsbostadsrätt värderas enligt bestämmelsen i 23 d § andra stycket om värdering av privatbostadsrätt.

Inventarier och lagertillgångar tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om lagertillgångar får skäligt avdrag göras för prisfallsrisk. Lagerfastighet tas dock upp lägst till taxeringsvärdet.

I den mån värderingen skall omfattar tillgångar som avses i 23 § första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena samma paragraf.

Medel, på skogskonto, skogskadekonto, eller upphovsmannakonto, tas upp med ett belopp som motsvarar halva behållningen på kontot.

Har en andel i ett handelsbolag ett negativt värde, får detta beaktas av delägare som inte har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser.

24 b §

Skulder i näringsverksamhet får tas upp till det högsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed om inte annat anges nedan.

Latenta skatteskulder får i andra fall än som följer av 24 a § sjunde stycket endast tas upp för avsättning till fond som har gjorts enligt föreskrift i lag eller annan författning och avdrag har medgivits vid inkomsttaxeringen för avsättningen. I sådana fall får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld.

Skuld för pensionsutfästelse skall beräknas enligt bestämmelsen i 3 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Kapitalvärdet av skuld, som inte är förfallen och på vilken ränta inte skall beräknas för tiden före förfallodagen och kapitalvärdet av förpliktelse som innefattar skyldighet att utge undantagsförmåner, livränta eller därmed jämförlig avgift till annan, skall beräknas på samma sätt som stadgas i 23 a och 23 b §§ angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet.

Avsättning till framtida utgifter som godtas vid inkomsttaxeringen får tas upp som skuld.

Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som avses i 29 kap. 9–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får tas upp som skuld.

24 c §

Om värdet av tillgångarna överstiger värdet av skulderna i näringsverksamheten får skillnaden sättas ned till trettio procent.

(43 § första stycket)

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § *med undantag av 3 mom.*, 23 § *med undantag av F tredje stycket*, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22–22 a §, 23–23 e §§, 24–24 b §§, 25–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

Vid beräkning av en gåvas värde medges endast avdrag för sådana skulder för vilka gåvotagaren åtagit sig personligt ansvar.

Avser gåvan tillgångar som skall tas upp till endast viss kvotdel av sitt värde skall ersättning som lämnas av gåvotagaren räknas av från det skattemässiga gåvovärdet med motsvarande kvotdel.

(43 § andra stycket)¹¹

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all* givarens rätt till en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom fem år efter

43 a §

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens *hela* näringsverksamhet, *en* verksamhetsgren eller *en* ideell andel av en näringsverksamhet eller *en* verksamhetsgren som han äger direkt eller avser gåvan *aktie* eller *andel* respektive *del av andel* i ett sådant företag som avses i 23 § femte stycket, skall, utöver bestämmelserna i 43 §, bestämmelsen i 24 c § tillämpas när gåvoskatten bestäms om inte annat sägs nedan.

Med förbehåll avses inte att gåvotagaren lämnad ersättning i form av kontanter eller revers till

¹⁰ Senaste lydelse 1999:1233.¹¹ Senaste lydelse 1999:1233.

det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

*givaren.
Med förbehåll avses inte heller att givaren och gåvotagaren avtalat om att gåvotagaren skall ta över obeskattade reserver från givarens näringsverksamhet eller att givaren på grund av erhållen ersättning för gåvan tar upp kapitalvinst till beskattning.*

Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet inträtt för en gåva som erhållit lättnad enligt 24 c § genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 30 juni 2003.

Förteckning över remissinstanser

Prop. 2003/04:17
Bilaga 2

Efter remiss har yttranden över betänkandet Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52) kommit in från Svea hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Riksskatteverket, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Samhällsvetenskapliga fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige LO, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Fastighetsägarna Sverige, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Tjänstemännens Centralorganisation TCO.

Riksrevisionsverket har yttrat sig över del 1 (3:12-reglerna) av betänkandet.

Sveriges Försäkringsförbund har yttrat sig över del 2 (Generationsskiften) av betänkandet.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter, Finansinspektionen, Samhällsvetenskapliga fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, SACO, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Bokförings- och revisorsbyråers Förbund, Tjänsteförbundet.

Riksskatteverket har inhämtat yttranden från skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö, Linköping och Östersund.

Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Sveriges Byggindustri och Svensk Handel har utöver eget yttrande hänvisat till yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Yttranden har dessutom inkommit från ett antal företag, organisationer och privatpersoner.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om ändring lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs att 22 § 3 mom., 23 § B, 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹² skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

3 mom.¹³ Ingår fast egendom enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i en näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skulle anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet.

Föreslagen lydelse

22 §

3 mom. Ingår fast egendom enligt inkomstskattelagen (1999:1229) i en näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt. Vad nu har sagts gäller även sådan egendom som enligt punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skulle anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet. *Vid tillämpningen av den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt skall vad som där sägs om rörelse och jordbruksfastighet i 1 § tredje stycket sista meningen, första, sjunde samt åttonde styckena i punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ gälla sådan rörelse som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen.*

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första stycket skall som taxeringsvärde anses det värde som enligt 1 eller 2 mom. skall ligga till grund för beräkning av arvsskatt.

23 §

¹² Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857.

¹³ Senaste lydelse 1999:1233.

B.¹⁴ Aktier som är inregistrerade vid inländsk börs eller noteras på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till 75 procent av det noterade värdet.

Aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktier som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § *andra stycket* angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första–tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första–fjärde styckena.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, varvid dock följande skall iakttas. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet beräknas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *2 kap. 24 § inkomstskattelagen* – tillgångarnas värde med tillämpning av reglerna i F tredje stycket; vid gåva dock under den ytterligare förutsättningen att de i 43 § *tredje stycket* angivna kraven iakttagits. I den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som avses i första–tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första–fjärde styckena.

¹⁴ Senaste lydelse 1999:1233.

Värdepapper som inte omfattas av bestämmelserna i första–tredje och femte styckena tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Prop. 2003/04:17
Bilaga 3

23 §

F.¹⁵ Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i *punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt* – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Vid värderingen av en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet tillämpas – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) – bestämmelserna i 4 § och, med undantag av femte stycket sista meningen, punkt 2 av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

43 §¹⁶

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6–9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av 3 mom., 23 § med undantag av F tredje stycket, 24–27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

När ersättning räknas av från en gåva som skall tas upp till en viss kvotdel enligt bestämmelserna i 23 § B, skall ersättningen kvoterats på samma sätt som gåvan.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan *all* givarens rätt

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens *hela*

¹⁵ Senaste lydelse 1999:1233.

¹⁶ Senaste lydelse 1999:1233.

till en näringsverksamhet eller en del av en näringsverksamhet som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i punkt 2 första stycket eller sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren som han äger direkt eller avser gåvan aktie eller andel respektive del av andel av det slag som anges i 23 § B femte stycket första meningen, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – under förutsättning att egendomen är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Som ett förbehåll enligt tredje stycket räknas inte att givaren ställt upp ett villkor om att gåvotagaren skall utge en ersättning för gåvan.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträder efter den 31 december 2003.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-10-03

Närvarande: f.d. justitierådet Staffan Magnusson, justitierådet Torgny Håstad och regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 25 september 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Cecilia Silfverhjelms.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

23 § B femte stycket arvs- och gåvoskattelagen innehåller vissa regler om värderingen av aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag. Det sägs bl.a. att, i den mån uppskattningen grundas på värdet av tillgångar som ingår i en näringsverksamhet, tillgångarnas värde beräknas med tillämpning av reglerna i F tredje stycket, under förutsättning att egendomen är sådan som avses i vissa angivna lagrum i den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

I remissen föreslås att hänvisningen till förmögenhetsskattelagen skall ersättas med en hänvisning till inkomstskattelagen. I den föreslagna lagtexten föreskrivs att egendomen skall vara sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen.

Med hänsyn till att 2 kap. 24 § inkomstskattelagen inte handlar om egendom utan i stället innehåller en definition av begreppet rörelse – annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar – bör ordet ”egendom” i den föreslagna lagtexten ersättas av ”verksamheten”. Frågan i vad mån de tillgångar som skall värderas ingår i verksamheten eller ej får avgöras enligt andra regler.

Motsvarande ändringar bör göras i de föreslagna lydelseerna av 23 § F tredje stycket och 43 § tredje stycket arvs- och gåvoskattelagen.

I 43 § tredje stycket skulle det vidare kunna göras en förenkling på så sätt att man anger att gåvan i fråga skall avse ”näringsverksamhet eller del av sådan verksamhet som givaren äger direkt eller genom juridisk person” i stället för att, som i remissförslaget, säga att gåvan skall avse givarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren som givaren äger direkt eller aktie eller andel respektive del av andel av det slag om anges i 23 § B femte stycket första meningen.

Ikraftträdandebestämmelserna bör enligt Lagrådets mening utformas på följande sätt: "Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004. Äldre bestämmelser tillämpas i de fall skattskyldighet har inträtt dessförinnan."

Att, som görs i 22 § 3 mom. och 23 § F arvs- och gåvoskattelagen, reglera aktuella förhållanden genom hänvisning till en upphävd lag kan inte anses tillfredsställande. Lagrådet förutsätter att denna fråga uppmärksammas i samband med den pågående översynen av hela arvs- och gåvolagstiftningen (Dir. 2002:87).

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 oktober 2003

Närvarande: statsrådet Winberg, ordförande, och statsråden Sahlin, Pagrotsky, Messing, Engqvist, Lövdén, Ringholm, Bodström, Sommestad, Karlsson, Lund, Nykvist, Andnor, Nuder, Hallengren, Björklund, Holmberg, Jämtin

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar proposition 2003/04:17 Lättnader i 3:12-reglerna och i arvs- och gåvoskattereglerna vid generationsskiften i företag, m.m.